

ATIK YAĞLAR KULLANILARAK ELDE EDİLEN YAĞLARIN ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

POSITION OF OILS REFINED FROM WASTE OILS IN SCT



İlhan TAŞPINAR*

ÖZ

Kullanıldıktan sonra verimli kullanım imkânını yitiren yağlar diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de belirlenmiş kurallar çerçevesinde toplanıp, depolanıp, imkân dahilinde işlenip ve işlenememesi halinde bertaraf edilmektedir. Atık yağ olarak tanımlanan söz konusu kullanılmış yağlardan rafinasyon ve rejenerasyon işlemleri ile kullanılabilir yağlar elde edilebilmektedir. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ekli I sayılı listesinin B cetvelinde yer alan yağların bu şekilde elde edilmesi halinde yeniden özel tüketim vergisine tabi tutulup tutulmaması bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Rafinasyon ve rejenerasyon işlemlerinin temelde mahiyetlerinin farklı olması üzerinde durularak rejenerasyona tabi tutulan yağların yeniden özel tüketim vergisine tabi tutulmaması, rafine edi-

ABSTRACT

Likewise in other countries, in our country too, waste oils are collected and stored, refined if possible, and if not, then disposed in accordance with the environmental regulations. As a result of refinery and regeneration processes, clean usable oils are produced. This article deals with whether these refined and regenerated usable oils are going to be subject to special consumption tax according to the attached list, no. 1, sub-list B of the Special Consumption Tax Law, no. 4760. The study draws a conclusion that, since there is a difference between the nature of refining and regeneration processes, oils produced from regeneration should not be subject to tax, on the other hand refined oils should.

Keywords: Waste oil, special consumption tax, refining, regeneration

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 31.05.2018 / M.K.T.: 13.08.2018

lenlerin ise özel tüketim vergisine tabi tutulması gerektiği izah edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Atık Yağ, Özel Tüketim Vergisi, Rafinasyon, Rejenerasyon.

1- GİRİŞ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1. maddesine göre Kanun'a ekli listelerde yer alan mallar belirli şartlar dahilinde bir defaya mahsus özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur. Bu bağlamda; Kanun'a ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer verilen gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ile yağlama müstahzarları gibi ürünler yer almakta olup bunların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus özel tüketim vergisine tabidir. Bahsi geçen yağlar kimyasal olarak farklı sınıf ve tür itibarıyla sınıflanmakla birlikte genel itibarıyla pek çoğu imalat yapan işletmelerde yağlama, soğutma ve sair fonksiyonları için kullanılmakta, ayrıca motorlu araçlarda sıkça kullanılmaktadır. Söz konusu kullanımlar neticesinde belirli bir safhadan sonra kullanılamaz hale gelmekte olan yağlar atık yağ olarak kabul edilmektedir. Motor yağları da keza belirli bir kullanım ömrüne sahip olup fonksiyonlarını yitirdiklerinde atık yağ olarak ele alınmaktadır. Atık yağlar ilgili mevzuat çerçevesinde toplanarak dönüşümü sağlanmakta ve tekrar ekonomiye kazandırılmaktadır. Atık yağlar kullanılarak ve birbirinden farklı belirli işlemlerden geçirilerek yeniden kullanılabilir yağlar ortaya çıkmakta olup elde edilen söz konusu yağların Kanun'un I sayılı listesinin B cetvelinde yer alan ürünlerden olması ihtimal dahilindedir.

Bu çalışmanın konusu böyle bir durumda elde edilen ve bahis konusu listede yer alan yağların özel tüketim vergisi karşısındaki durumudur. Bu bağlamda; bahsi geçen yağların özel tüketim vergisine tabi olup olmadığının belirlenmesi önem arz etmektedir.

2- YAĞ ve ATIK YAĞ KAVRAMI

Yağ kavramı genel bir ifade olup kimyasal özellikleri itibarıyla farklı sınıf ve adlandırmalar ile kategorize edilebilmektedir. Bu çalışmada bahsi geçen yağlar ise genel itibarıyla madeni yağ, sentetik yağ ve bitkisel yağlar ile bunların türevleridir. Söz konusu yağlar ile türevlerinin her biri mutlak surette özel tüketim vergisinin konusuna girmemektedir. Yağ ve türevlerinin özel tüketim vergisinin konusuna girmesi ancak 4760 sayılı Kanuna ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer verilmiş olması ile mümkündür. Her bir tür yağ ve türevi söz konusu listede GTİP numaraları ile ayrı ayrı belirlenmiş durumdadır. Konunun anlaşılması için bazı kavramların belirlenmesi icap etmektedir. Bu bağlamda;

Madeni Yağ: Mineral Yağ olarak da ifade edilen madeni yağlar ham petrolün rafine edilmesi suretiyle elde edilen ve baz yağ olarak tanımlanan yağdan üretilen, baz yağın yapısına ve eklenen ilave kimyasallarla farklı özellikler kazandırılan yağlardır. Diğer bir ifadeyle madeni yağlar petrolden elde edilmektedir.

Sentetik Yağ: "Sentetik yağlar petrol esaslı olmayan kimyasal sentez yöntemleriyle elde edilir. Kimyasal proseste sentetik yapıyı meydan getirecek hidrokarbon moleküller boyut ve şekil bakımından birbirinin benzeri olacak biçimde tasarlanır."¹

¹ TMMOB Kimya Mühendisleri Odası Ankara Şubesi, Madeni Yağlar Hakkında Bilgi Notları, http://www.kmo.org.tr/resimler/ekler/7f0d795528ae7c7_ek.pdf?tipi=4&turu=R&sube=0 E.T. 28.04.2018

Baz Yağ: Ham olarak çıkarılan petrolün rafine edilerek parafin, sülfür ve nitrojen bileşenleri gibi istenmeyen maddelerin ayrılması suretiyle elde edilen ve yağ üretiminin temel bileşeni olarak kullanılan yağdır. "Baz yağlar aynı su gibidir. Yıpranmazlar, eskimezler, bozulmazlar ama kullanım sırasında kirlenirler. Ayrıca yapısında bulunan aromatikler ve PAH'lar oksidasyona uğrayarak, laklara, reçinelere dönüşeceğiinden, bunlar da rafine sırasında yağdan ayrılacağıından kaliteleri daha da artar."²

Atık Yağ:Kullanılmış benzinli motor, dizel motor, şanzıman ve diferansiyel, transmisyon, gres ve diğer özel taşıt yağları ile hidrolik sistem, türbin ve kompresör, kızak, açık-kapalı dişli, sirkülasyon, metal kesme ve işleme, metal çekme, tekstil, ısı işlem, ısı transfer, izolasyon ve koruyucu, izolasyon, trafo, kalıp, buhar silindir, pnömatisistem koruyucu, gıda ve ilaç endüstrisi, kağıt makinesi, yatak ve diğer özel endüstriyel yağlar ve endüstriyel gresler, kullanılmış kalınlaştırıcı, koruyucu, temizleyici ve benzeri özel müstahzarlar ve kullanıma uygun olmayan yağ ürünleri olarak tanımlanmıştır.³

Atık Yağ Kategorizasyonu: Atık yağlar özelliklerine göre aşağıdaki kategorilere ayrılmıştır.⁴

- I. Kategori Atık Yağ: Bu kategoride yer alan atık yağlardaki PCB, toplam halojen ve ağır metal gibi kirleticiler aşağıdaki tabloda verilen sınır değerlerin altındadır. Bu kategorideki atık yağların öncelikle rejenerasyon ve rafinasyon yolu ile geri kazanımlarının sağlanması gerekmektedir. Bu kategorideki yağlar 21. maddede belirtilen koşullar nedeniyle enerji geri kazanımı amacıyla kullanılabilir.
- II. Kategori Atık Yağ: Bu kategorideki atık yağlar Bakanlıktan lisans almış tesislerde enerji geri kazanımı amacıyla kullanıma uygun atık yağlardır. Ancak klorür, toplam halojen ve PCB parametreleri aşılmayan endüstriyel atık yağların rejenerasyon ve rafinasyon yoluyla geri kazanımı mümkündür.
- III. Kategori Atık Yağ: Bu kategoride yer alan atık yağlardaki ağır metaller aşağıdaki tabloda verilen sınır değerlerin üzerindedir. Klorür ile toplam halojenler 2000 ppm'in, PCB ise 50 ppm'in üzerindedir. Rejenerasyon ve rafinasyona uygun olmayan, yakıt olarak kullanılması insan ve çevre sağlığı açısından risk yaratan ve lisanslı tehlikeli atık yakma tesislerinde yakılarak zararsız hale getirilmesi gereken atık yağlardır.

² Çetin Kayam, Ham Petrol, Yakıtlar, Baz Yağlar, (Rafine, Re-Rafine), Yağlama Yağları ve Gresler, Ankara, 2014, s.54

³ Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği, Md.4

⁴ Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği, Md.4

Tablo

Kirleticiler	Müsade Edilen Sınır Değerleri (I.Kategori Atık Yağ)	Müsade Edilen Sınır Değerleri (II.Kategori Atık Yağ)	Müsade Edilen Sınır Değerleri (III.Kategori Atık Yağ)
Arsenik	< 5 ppm	Max. 5 ppm	> 5 ppm
Kadmiyum	< 2 ppm	Max. 2 ppm	> 2 ppm
Krom	< 10 ppm	Max. 10 ppm	> 10 ppm
Klorür	Max. 200 ppm	Max. 2000 ppm	> 2000 ppm
Kurşun	< 100 ppm	Max. 100 ppm	> 100 ppm
Toplam Halojenler	Max. 200 ppm	Max. 2000 ppm	> 2000 ppm
Poliklorlubifeniller (PCB) ⁽¹⁾	Max. 10 ppm	Max. 50 ppm	> 50 ppm
Parlama Noktası	Min. 38 C	Min. 38 C	-

"I. kategori atık yağ, II. kategori atık yağla karıştırılırsa II. kategori; I. veya II. kategori atık yağlar, III. kategori atık yağla karıştırılırsa III. kategori atık yağ olarak kabul edilmektedir." ⁵

3- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ YÖNÜNDEN YAĞLAR ve İDARENİN GÖRÜŞÜ

"Ötv belirli mal veya ürünler üzerinden maktu veya oransal olarak bir defaya mahsus tahsil edilen bir vergidir. Verginin uygulanmasındaki temel amaçlar gelir dağılımında adaletin sağlanması, zararlı ürünlerin tüketiminin sınırlandırılması ve lüks tüketimin önüne geçmektir."⁶ 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre Kanun'a ekli listelerde yer alan mallar belirli şartlar dahilinde bir defaya mahsus özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur. Bu bağlamda; Kanun'a ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer verilen gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ile yağlama müstahzarları gibi ürünler yer almakta olup bunların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus özel tüketim vergisine tabidir. Kanun'un 1. maddesinin 2. fıkrasında Kanun'a ekli listelerde yer alan malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olduğu ifade edilmiştir. GTİP Numarası (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu) ise Türk Gümrük Tarife Cetveli'ndeki 12 haneli koda verilen isimdir. Çalışmanın 2. kısmında yer verilen yağların büyük bir kısmı adı geçen cetvelde ayrı ayrı belirtilmiş ve kodlanmıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listenin B cetvelinde de bunlara GTİP numaraları ile birlikte yer verilmiştir. Burada yer verilen ürünler yukarıda da belirtildiği üzere malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur. Kanun'un 4/1-a hükmüne göre de söz konusu yağları ithal veya imal edenler ya da özel tüketim vergisi uygulanmadan önce bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenler özel tüketim vergisinin mükellefi olarak belirlenmiştir. Özel Tüketim Vergisi (1) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde ise yağlar ve atık yağlarla ilgili özel bir açıklama yer almamaktadır.

⁵ T.C. Millî Eğitim Bakanlığı, Atık Yağlar, Ankara, 2011, s.24

⁶ Mustafa Göktuğ Kaya, Hüseyin Kamil İlik, Hakan Türkmen, Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler (2. Baskı), Nobel Bilimsel Eserler, Ankara, 2017

Görüldüğü üzere Kanun'da atık yağlarla ilgili ve atık yağlardan yeniden yağ elde edilmesi konusunda bir düzenleme bulunmamakta, ilgili Tebliğ'de de konuya ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu bağlamda; ister ilk defa rafine edilerek veya başka bir surette elde edilsin, isterse atık yağlardan rafine edilerek veya üretilerek elde edilsin, elde edilen ürün olağan şartlarda şayet I sayılı listenin B cetvelinde yer alan bir ürün ise ürünün özel tüketim vergisine tabi olması lazım gelmektedir. Ancak; uygulamada tereddüt ve ihtilaf yaratan husus, atık yağlardan elde edilen ürünlerin özel tüketim vergisine tabi olup olmaması noktasındadır. Zira, Kanun'un 1. maddesinde söz konusu ürünler bir defaya mahsus olarak özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur. Bu anlamda; daha önce imalatçıları ya da ithalatçıları tarafından özel tüketim vergisi ödenmiş olan ve kullanıldıktan sonra atık yağ olarak tanımlanan ürünlerden yeniden I sayılı listenin B cetvelinde yer alan bir ürün elde edildiğinde ürünlerin özel tüketim vergisine tabi olup olmaması tereddüt yaratmakta ve ihtilafa neden olmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği "Atık yağlar ile bu yağların rafinasyon ve rejenerasyon işlemine tabi tutulmasıyla elde edilen malların ÖTV'ye tabi olup olmadığı" konulu bir özeltede;⁷ özetle "...ÖTV'ye tabi olan malları üretmek için de kullanılabilen atık yağlar daha önce ÖTV'ye tabi tutulduğu düşünülen herhangi bir yağın tüketilmesi sonucunda ortaya çıkmış, ekonomik bir değeri ve farklı bir G.T.İ.P. numarası olan ve Kanuna ekli (I) sayılı listede yer almayan yeni bir maldır. Bu bağlamda, ÖTV'ye tabi tutulmuş olan madeni yağların kullanımı sonucu ortaya çıkan atık yağların geri kazanımı neticesinde elde edilen mallar, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yer alıyorsa bu malların teslimi ÖTV'ye tabi olacaktır..." açıklamalarına yer vermiştir.

Benzer şekilde başka bir özeltede⁸ de; "2710.19.81.00.19, 2710.19.91.00.00 ve 2710.19.99.00.12 G.T.İ.P. numaralarında yer alan ve ÖTV'ye tabi olan kalıp yağı, metal işleme yağı, soğutma yağı ve yağlama yağlarını üretmek için kullanılan ve 2710.99.00.00.00 G.T.İ.P. numarasında yer alan "atık yağ", daha önce ÖTV'ye tabi tutulduğu düşünülen herhangi bir yağın tüketilmesi sonucunda ortaya çıkmış, ekonomik bir değeri ve farklı bir G.T.İ.P. numarası olan ve Kanuna ekli (I) sayılı listede yer almayan yeni bir maldır. Dolayısıyla bu maldan, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan bir malın üretilmesi halinde, üretilen yeni mal ÖTV'ye tabi olacaktır. Yani 2710.99.00.00.00 G.T.İ.P. numarasında ayrı bir şekilde kodlanan "atık yağlar"ın kullanılması sonucu üretilen malların, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alması halinde bu malların teslimi ÖTV'den istisna edilmediğinden, vergilendirilmesi gerekmektedir." şeklinde görüş belirtilmiştir. Söz konusu Özelge'de belirtilen 30.06.2004 tarih ve DEF.0.06.12.KVD-04/ÖTV-01-04/5306 sayılı Özelge ile aynı mükellefe aynı konuda atık yağdan elde edilen ve listede yer alan ürünlerin özel tüketim vergisine tabi olmayacağı ifade edilmiştir. Daha sonra vergi idaresinin görüş değiştirdiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen özeltelerin tetkiki neticesinde; vergi idaresinin atık yağlardan elde edilen yağların özel tüketim vergisine tabi olup olmaması hususunda konunun teknik olarak irdelenmediği, irdelenmiş ise dahi bu hususa özelge metinlerinde yer verilmediği, rejenerasyon ve rafinasyon işlemleri açısından aynı değerlendirmeyi yaptığı anlaşılmaktadır. Ancak, atık yağların toplanması ve

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 31/07/2014 tarihli ve 39044742-135-1980 sayılı Özelge

⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Tarafından Verilen 10.09.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.59/5921-292 sayılı Özelge

depolanması ile tatbik edilen işlemlere göre özel tüketim vergisine tabi olup olmaması değişecektir. Zira işlemler arasında olayın mahiyetini etkileyecek temel farklılıklar vardır.

4- RAFİNASYON ve REJENERASYON İŞLEMLERİ

Atık yağların rafine edilerek bunlardan ikinci kalite ve fakat kullanılabilir yağlar elde edilmesi ile rejenera edilerek elde edilmesi mahiyeti icabı farklıdır. Bir önceki bölümde yer verilen özelgelere bu ayrıma gidilmemiş olup, her iki işlem aynı kabul edilmiştir. Her ne kadar sonuçta kullanılabilir bir yağ elde ediliyorsa da özel tüketim vergisinin bir defaya mahsus alınması nedeniyle işlemler arasında fark ortaya çıkmaktadır

Rafinasyon; Atık yağların rafine edilerek, ulusal veya uluslararası standartlar ile şartnamelere uygun baz yağ veya petrol ürünlerine dönüştürülmesi işlemleri olarak tanımlanmıştır.⁹

Rejenerasyon ise atık yağlardan her türlü kirleticinin, oksidasyon ürünlerinin, partiküllerin giderilerek ulusal veya uluslararası standartlar, şartnameler ile kullanım amacına uygun orijinal yağ elde edilmesi şeklinde ifade edilmiştir.¹⁰

Tanımlardan da açıkça anlaşılacağı üzere; rafinasyon işleminde bir dönüştürme, rejenerasyon işleminde ise bir temizleme söz konusudur. Kimyasal işlem olarak her iki işlem arasında büyük farklılık arz etmektedir. Öyle ki bu işlemler için kullanılacak teçhizat ve bileşenler de birbirinden farklıdır. Kimya açısından rafinasyon olarak ifade edilen tabir re-rafine etmek veya yeniden rafinasyondur. Aradaki fark ürün ilk defasında petrolden rafine edilmiştir. Burada ise daha önce rafinasyon neticesinde elde edilen bir ürünün yeniden rafine edilerek yeni bir ürün elde edilmesidir. Gerek rafinasyon ve gerekse rejenerasyon kimya biliminin konusunu teşkil etmektedir. Bu nedenle çalışmada bu işlemlerin türleri ve yapıma yöntemlerine girilmeyecektir. Bununla beraber işlemlerin mahiyeti açıklanmalıdır.

Öncelikle rafinasyon işleminde temel amaç kullanılan ve özelliğini yitiren atık yağların, içeriğindeki yer alan su, çeşitli partikül ve oluşan diğer kimyasal bileşenleri çeşitli ısıtma, filtreleme, buharlaştırma gibi işlemler sonrasında damıtılarak veya farklı yöntemler kullanılarak neticesinde belirli bir miktar kullanılabilir yağ elde edilmesidir. Ancak; rafinasyon işleminde tek tip bir yağ elde edilmemekte; en yoğun ve ağır olarak asfalttan en hafife doğru gaz yağına kadar farklı özellikte farklı ürünler elde edilmekte; elde edilen yağlar dahi farklı sınıflarda olmaktadır. Bu anlamda rafinasyon bir üretim metodudur denilebilir. Zira girdi olarak kullanılan atık yağdan asfalt gibi çok farklı tali ürünler veya farklı bileşik ürünler elde edilebilmektedir. "Bu işlem ile destilasyon veya asit-kil rafinasyonu ile atık yağ geri kazanılır. Destilasyon işlemi, çöktürme, ısıtma, vakum, filtrasyon ve santrifüj aşamalarını içerir. Atık yağ, çöktürme tankında büyük partiküller çöktürülerek giderilir. Daha sonra yağ ısıtılır ve su, uçucu hidrokarbonlar ve askıda katı maddeler vakumlu filtre ile giderilir. Nötralizasyon ve demulfizasyondan sonra atık yağ 150 °C'de ısıtılır. Filtrasyondan geçen partiküller santrifüj edilerek %90 oranında ürün elde edilir. Asit-kil rafineri işleminde ise yağ içindeki kirletici ve bozunma maddelerini gidermek için konsantre sülfürik asit karıştırılır. Bu işlem sonucunda çözünür olmayan kükürt içeren bileşikler oluşur ve reaktör tabanında çöker. Ürün daha sonra kireç veya kostik soda ile nötralize edilir. Rengini ağartmak için kil filtre edilir ve son vakum destilasyonla atık yağın rafinasyonu tamamlanır."¹¹

⁹ Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği Md.4

¹⁰ Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği Md.4

¹¹ T.C. Millî Eğitim Bakanlığı, Atık Yağlar, Ankara, 2011, s.24

Rejenerasyon işlemi ise Yönetmelik'te de ifade edildiği üzere atık yağlardan her türlü kirleticinin, oksidasyon ürünlerinin, partiküllerin giderilerek kullanım amacına uygun orijinal yağ elde edilmesidir. Bu anlamda; rejenerasyon işleminde atık yağların temizlenmesi söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda; yine rafinasyona benzer teknikler kullanılmakta olup ön filtreleme, ısıtma, susuzlaştırma, renk giderme, filtre etme ve depolama safhaları bulunmaktadır. Ancak rafinasyonda olduğu gibi basınç altında ısıtma işlemi ile ayrıştırma ve en nihayetinde damıtılarak ve başka işlemler uygulanarak veya katkıları kullanılarak farklı yoğunluk ve ağırlıkta ürünler elde edilmemektedir. Bu bağlamda iki işlemin birbirinden tamamen farklı mahiyette işlemler olduğunun kabulü gerekir. Rejenerasyon işlemine çok dar bir açıdan bakarak; işlemin temelde atık yağ girdisi kullanılarak ikinci el bir yağ elde edilme işlemi olduğunun kabulü ile bu işleme bir üretim tanımlaması yapmak doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Atık yağların toplanmasına ilişkin olarak ilgili Yönetmelik'in 5/2 madde hükmünde "Atık yağlara su, çözücüler, PCB, toksik ve tehlikeli maddeler ile diğer maddelerin ilave edilmemesi ve farklı kategorilerdeki atık yağların birbiriyle karıştırılmaması esastır. Atık yağlar, EK-1'de yer alan Atık Yağ Kategorileri ve Müsaade Edilen Kirleticili Parametre Sınır Değerlerinde belirtilen kategorilere göre ayrı tank/konteynerlerde geçici depolanır, taşınır, işlenir veya bertaraf edilir. I. kategori atık yağ, II. kategori atık yağla karıştırılırsa II. kategori; I. veya II. kategori atık yağlar, III. kategori atık yağla karıştırılırsa III. kategori atık yağ olarak kabul edilir." hususlarına yer verilmiştir. Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere esas olarak belirlenen yöntem atık yağlara katkı yapılmaması ve kategorilerine göre ayrı ayrı depolanıp taşınması ve işlenmesi veyahut bertaraf edilmesidir. Uygulamada ise aynı kategoride olsa dahi birçok yağ tipi bir diğeri ile karıştırılmadan süreç nihayete erdirilmektedir. Zira bu şekilde toplanarak muhafaza edilen ve işlenen yağların süreç maliyeti çok daha düşük olacaktır. Bu anlamda rejenerasyon işlemi rafinasyona göre çok daha basit ve düşük maliyetli bir süreçtir.

5- DEĞERLENDİRME

Sentetik, madeni veya bitkisel yağların kullanımı sonucunda her bir yağın belirli bir kullanım ömrü vardır. Atık yağ olarak tanımlanan kullanılmış yağlar çevreye ciddi derecede zarar verdiğinden ve tekrar kullanılma imkânı bulunduğu için ekonomiyeye yeniden kazandırılması gerekliliği nedenleri ile gerek ülkemizde gerekse diğer ülkelerde belirli kurallar çerçevesinde toplanıp, taşınıp, depolanıp, üretime sokulup ve gereği halinde bertaraf edilmektedir.

Bilindiği üzere, pek çok yağ çeşidi ülkemizde özel tüketim vergisine tabi tutulmuş durumdadır. Bunlar 4760 sayılı Kanunun I sayılı listesinin B cetvelinde GTİP numaraları itibarıyla belirlenmiş durumdadır. Atık yağ olarak veya atık yağdan mamul olarak herhangi bir belirleme ise ilgili cetvelde yer almamaktadır. Bununla beraber atık yağlar belirli işlemlerden geçirilerek yeniden kullanılabilir ürünler elde edilebilmektedir. Atık yağların üretim mahiyetindeki bir işlemle yeniden ilgili cetveldeki ürünlerden herhangi birinin elde edilmesi durumunda elde edilen ürünün özel tüketim vergisine tabi olması kaçınılmazdır. Zira 4760 sayılı Kanun, söz konusu cetveldeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından tesliminin özel tüketim vergisine tabi olacağını açıkça belirtmiştir. İmalatın her bir ürün için nasıl olacağını, hangi işlemlerin imalat kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin ise 4760 sayılı Kanunun bir belirleme yapması mümkün değildir. Bu şekilde bir belirleme ikincil düzenlemelerle de yapılmış durumda değildir.

Sonuç olarak herhangi bir şekilde bir imalat ile cetvelde yer alan yağların üretilmiş olması özel tüketim vergisini gündeme getirmektedir. Ancak; dikkat edilmesi gereken bir önemli nokta da söz konusu yağların bir defaya mahsus özel tüketim vergisine tabi olması gerektiği hususudur. Önceki bölümlerde de ayrıntılı olarak izah edildiği üzere; atık yağlardan yeniden kullanılabilir yağların elde edilmesi için rafinasyon ve rejenerasyon yöntemleri mevcut olup söz konusu yöntemler mahiyeti icabı ve uygulanış biçimi olarak farklılık arz etmektedir. Atık yağların rafine edilerek yeniden bir kullanılabilir yağ elde edilmesi bir imalat olarak kabul edilmelidir. Olmasa dahi Kanun “rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi” ifadesi ile ziyadesiyle net bir belirleme yapmıştır. Bu nedenle rafinasyona tabi tutulan atık yağlardan elde edilen ve ilgili cetvelde yer alan yağlar özel tüketim vergisine tabi olmalıdır.

Bununla beraber rejenerasyon işlemini rafinasyon ile aynı işlem olarak ele almak mümkün değildir. İlaveten, rejenerasyon işlemine bir imalat vasfı yüklenmesi de doğru bir yaklaşım olmaktan uzaktır. Zira rejenerasyon işlemi kullanıldıktan sonra atık yağ haline gelen yağların içeriğinin temizlenmesi işleminden ibarettir. Bunun için de atık yağlar karıştırılmadan tasnifli şekilde toplanıp depolanarak temizlenip, rejenere edilip satışa sunulmaktadır. Atık yağların karıştırılması halinde ise bu işlem kullanılabilir yağ elde etmeye yetmemekte, karışımın rafine edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla rejenerasyona tabi tutulan yağ daha önce özel tüketim vergisine tabi tutulmuş yağın bizzat kendisi olmaktadır.

Kullanılmış yağın filtre edilerek içindeki çeşitli partiküllerin temizlenmesi ve susuzlaştırma işlemi ile içindeki suyun alınması ile yağı kullanılabilir hale getirme sürecini imalat olarak tanımlamak mümkün değildir. Zira üretim belirli ilk madde ve malzemeler ile yardımcı malzemelerin kullanılarak gerekli makine ve teçhizat ile gerekli işlemlerin düzen içerisinde uygulanması, belirli bir işçiliği de bünyesinde taşıyan ve en nihayetinde ürün olarak tanımlanan çıktıyı imal ve inşa sürecidir. Bu şekilde genel bir üretim tanımlamasında her bir üretim için farklılıklar olacağına kabulü gerekir. Ancak, üretim neticesinde ortaya çıkan ürünün mahiyet itibarıyla üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerden çok farklı olması gerektiği de açıktır.

Bu anlamda nasıl ki manipülasyona tabi tutulan malların bir işlemde geçirilmiş olmasında rafinasyon işleminin üretim olarak tanımlanmayarak elde edilen ürünün ticari mal olarak kabul edilmesi gerekmekte ise rejenerasyon işleminin de mutlak surette bir üretim işlemi olmadığını, elde edilen yağın üretilmemiş ve fakat temizlenmiş bir yağ olduğunu kabul etmek gerekir. Bu nedenle rejenerasyon işlemi neticesinde elde edilen ve ilgili cetvelde yer alan yağın özel tüketim vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Zira daha önce aynı ürün üzerinden özel tüketim vergisi hesaplanmıştır ve 4760 sayılı Kanunda açıkça belirttiği üzere bir defaya mahsustur. Dolayısıyla rejenejere edilen yağların özel tüketim vergisine tabi olduğunu iddia etmek Kanun'un açık lafzına aykırıdır. Bununla birlikte 4. bölümde belirtildiği üzere Gelir İdaresi Başkanlığı özetlerinde rafinasyon ve rejenerasyon işlemleri açısından bir fark gözetmeksizin her iki işlem neticesinde elde edilecek ürünlerin cetvelde yer alan ürünlerden olması durumunda özel tüketim vergisine tabi olması gerektiğini belirtmiştir. Ancak halihazırda yayında olmayan konuya ilişkin Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 10.09.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.59/5921-292 sayılı Özetgede bu ayrımı gözetmiştir. Daha sonra görüş değiştirecek mevcut görüşte ısrar etmektedir. Kanaatimizce idarenin görüşünü yeniden değerlendirmesi icap etmektedir. Zira atık yağların toplanarak yeniden ekonomiye kazandırılması ve çevreye zararlı bu yağların kontrollü bir biçimde bertaraf edilmesi ziyadesiyle önemli bir konudur. Dolayısıyla teşvik edilmesi

bir hayli önemli olan bu sürecin ilgili Kanun'un sınırlarını zorlayarak özel tüketim vergisine tabi tutulmak suretiyle sekteye uğratılmasının makul bir açıklaması bulunmamaktadır. İlaveten, normlar hiyerarşisi göz önünde bulundurulduğunda Kanun'un özelgeye üstünlüğü ve özelgelerin Kanun'a aykırı olmaması gerekliliği açıktır. Yukarıda da izah edildiği üzere Kanun'un lafzı yeterince açıktır ve idarenin bu konuda Kanun'a aykırı özelge vermesi açıkça hukuka aykırıdır.

6- SONUÇ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun ekli I sayılı listesinin B cetvelinde GTİP numaraları itibariyle belirlenmiş yağlar gerek ilk ürettiklerindeki teslimlerinde ve gerekse atık yağlardan üretilmesi durumundaki teslimlerinde bir defaya mahsus özel tüketim vergisine tabi olacaktır. Bu anlamda atık yağlardan rafinasyon metodu ile kullanılabilir yağ elde edilmesi halinde de söz konusu yağların tesliminde özel tüketim vergisi hesaplanması gerekmektedir. Zira ilgili Kanun'un lafzı bu konuda gayet açıktır. Ancak rejenerasyon olarak tanımlanan işlem atık yağlar kullanılarak yapılan bir üretim olmadığı gibi rafinasyondan da mahiyeti icabı ziyadesiyle farklıdır. Karıştırılmadan toplanan, depolanan ve temizleme işlemine tabi tutulan atık yağlardan elde edilen kullanılabilir yağların yeniden özel tüketim vergisine tabi tutulması ilgili Kanun'un bir defaya mahsus özel tüketim vergisine tabi tutulacağı hükmü ile çelişmektedir. Bu nedenle; rafinasyona tabi tutulmadan yalnızca rejenerasyon işlemi yapılarak elde edilen kullanılabilir yağlar için özel tüketim vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Rafinasyon ve rejenerasyon gibi mahiyeti farklı iki işlemi bir diğerine eş tutarak her koşulda elde edilen kullanılabilir yağın özel tüketim vergisine tabi olması gerektiğini söylemek ise yanlış olacaktır. Bu nedenle; idarenin de özelgelerini gözden geçirmesi gerektiğini ifade etmek gerekir. İlaveten, konuya ilişkin özelge mevcut olsa dahi normlar hiyerarşisi göz önünde bulundurularak konuya yaklaşmak daha doğru olacaktır.

KAYNAKÇA

- Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 31/07/2014 tarihli ve 39044742-135-1980 sayılı Özelge
- KAYAM, Ç., Ham Petrol, Yakıtlar, Baz Yağlar, (Rafine, Re-Rafine), Yağlama Yağları ve Gresler, Ankara, 2014
- KAYA, M. G. Hüseyin Kamil İlik, Hakan Türkmen, Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler (2. Baskı), Nobel Bilimsel Eserler, Ankara, 2017
- T.C. Millî Eğitim Bakanlığı, Atık Yağlar, Ankara, 2011, s.24
- TMMOB Kimya Mühendisleri Odası Ankara Şubesi, Madeni Yağlar Hakkında Bilgi Notları,
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Tarafından Verilen 10.09.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.59/5921-292 sayılı Özelge